

correu o acórdão do Tribunal Central Administrativo — sendo o itálico nosso.

Termos em que deve o presente recurso de constitucionalidade ser admitido e julgado procedente, com todas as consequências legais. Cumpre apreciar.»

II — Questão prévia. — 3 — No despacho de fl. 732 refere-se que os recorrentes não impugnam uma dimensão normativa mas sim a aplicação feita no caso da norma do artigo 150.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos.

Os recorrentes procuram responder, identificando «a norma» que pretendem ver apreciada no último parágrafo do n.º 8 da resposta à questão prévia.

Ora, desse parágrafo, e mais uma vez, resulta que os recorrentes impugnam a subsunção dos factos à norma, e não uma dada dimensão normativa.

Por outro lado, e decisivamente, o tribunal *a quo* somente apreciou a questão da admissibilidade do recurso de uma decisão que considera procedente a excepção de litispendência. De resto, os próprios recorrentes reconhecem que as referências ao processo expropriativo são acessórias e laterais (n.º 13 da resposta à questão prévia).

E os próprios recorrentes afirmam que as questões relativas à idade do recorrente e às suas condições particulares não foram objecto de apreciação pelo tribunal *a quo* (n.º 15 da resposta à questão prévia).

Os recorrentes consideram que o recurso devia ser admitido porque o recorrente tem 65 anos de idade e foi expropriado. Os fundamentos da decisão recorrida referem-se, antes, à questão de se tratar de um recurso de uma decisão que, em conformidade com jurisprudência dominante, julgou procedente a excepção de litispendência.

De resto, em momento algum dos presentes autos foi considerado que o acto expropriativo privou forçada e ilegalmente o uso e fruição de uma casa habitada por uma pessoa de 65 anos.

Não foi, portanto, impugnada a *ratio decidendi* do acórdão recorrido, pelo que não se tomará conhecimento do objecto do recurso.

4 — Os recorrentes consideram, por outro lado, que suscitaram uma questão de inconstitucionalidade normativa no n.º 2 do requerimento de interposição de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (n.º 23 da resposta à questão prévia).

O requerimento de interposição de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo tem o seguinte teor:

«Manuel Marques Pereira Martins e a Urbanizações e Construções E. C. Costa, L.^{da}, requerentes no processo à margem identificado, vêm, ao abrigo do artigo 150.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos, interpor recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo, na medida em que:

1 — A decisão proferida pelo Tribunal Central Administrativo do Norte apreciou uma questão de relevante importância social, pois, sem esquecer que o acto de expropriação beneficia um particular empreendedor imobiliário, está em causa a expropriação de uma casa de habitação onde reside um dos requerentes, que tem mais de 65 anos e, para além disto mesmo, não tem qualquer outro local onde habitar, pelo que a improcedência do meio cautelar colide com os seus direitos fundamentais de propriedade privada e de habitação, previstos e defendidos pelos artigos 62.º e 65.º da Constituição da República Portuguesa.

2 — Assim, o acórdão proferido nos presentes autos tem uma elevada relevância jurídica e deve ser, necessariamente, revisto pelo Supremo Tribunal Administrativo para uma melhor aplicação do direito, na medida em que — agravadamente, porque também julgou implicitamente uma questão contra o conselho do maior dos processualistas portugueses de sempre que no meio do século se referia a estes julgamentos como perigosos — julga improcedente o meio cautelar mediante uma errónea convocação dos requisitos de que depende a verificação da excepção de litispendência, julgando, além de mais, em manifesto erro, que o objecto de um recurso contencioso é o mesmo que o objecto de uma acção de impugnação.

3 — O presente recurso de revista tem como fundamento a violação de lei substantiva (diversas normas e princípios de direito administrativo e de direito constitucional, como se poderá confirmar nas alegações que se juntam) e da lei processual (nomeadamente pela não verificação dos requisitos de que depende a excepção de litispendência), sendo certo que a sua não admissão configurará uma decisão que, em si, conterà um segmento interpretativo dos artigos 62.º e 65.º da Constituição da República Portuguesa manifestamente inconstitucional.

4 — Acrescente-se finalmente que ao presente recurso deverá ser atribuído efeito suspensivo, nos termos do estatuído no artigo 143.º, n.º 4, do Código de Processo dos Tribunais Administrativos — porquanto, a não ser assim, verificar-se-á a demolição, a breve prazo, do imóvel expropriando, daí resultando graves prejuízos ao requerente, o qual não possui outro local para viver, consubstanciando-se, desta forma, uma situação de facto consumado —, ou, bem assim, deverá ser determinada a adopção de outra providência adequada a evitar a sobredita situação de facto consumado.

Termos em que deve ser admitido o presente recurso com os efeitos previstos no artigo 143.º, n.º 4, do Código de Processo dos Tribunais Administrativos.»

É manifesto que de tal requerimento não consta uma qualquer questão de inconstitucionalidade normativa. Com efeito, apenas são referidos artigos da Constituição e do Código de Processo dos Tribunais Administrativos, nunca se imputando o vício de inconstitucionalidade a uma norma jurídica.

E o tribunal *a quo* não apreciou qualquer questão de inconstitucionalidade normativa reportada à litispendência, ao contrário do que os recorrentes afirmam. De resto, a transcrição que os recorrentes fazem no n.º 25 da resposta à questão prévia demonstra claramente o que se deixa dito.

5 — Procedem, portanto, as questões prévias suscitadas, pelo que não se tomará conhecimento do objecto do presente recurso.

III — Decisão. — 6 — Em face do exposto, o Tribunal Constitucional decide não tomar conhecimento do objecto do presente recurso de constitucionalidade.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em 15 unidades de conta.

Lisboa, 31 de Março de 2005. — *Maria Fernanda Palma* (relatora) — *Mário José de Araújo Torres* — *Benjamim Rodrigues* — *Paulo Mota Pinto* — *Rui Manuel Moura Ramos*.

Acórdão n.º 173/2005/T. Const. — Processo n.º 722/2004. — Acordam na 2.ª Secção do Tribunal Constitucional:

I — Relatório. — 1 — Em 17 de Novembro de 2003, Rui Feio Vasques de Carvalho interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, datada de 6 de Outubro de 2003, que julgou improcedente a impugnação da liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano 2001. — Nas suas alegações, formulou as seguintes conclusões:

«Com a entrada em vigor do Código do IRS, o legislador criou uma discriminação qualitativa entre alguns tipos de rendimentos, entre eles os rendimentos da categoria A e da categoria H;

Pretendendo o legislador, à data, tributar de uma forma mais favorável os rendimentos derivados de pensões;

Contudo, apesar de essa ser a intenção do legislador, a verdade é que, pela introdução do n.º 5 do artigo 53.º do Código do IRS, alguns rendimentos de pensões, os abrangidos por esta norma, passaram a ser tributados de uma forma mais gravosa do que aquela que teria sido pretendida pelo legislador;

Desta forma, violam-se alguns dos mais elementares princípios constitucionais do direito fiscal;

Assim, é violado o princípio da progressividade do Código do IRS, uma vez que a progressividade deve ser atingida através de taxas progressivas, e não pela eliminação da dedução específica;

É violado o princípio da capacidade contributiva, já que com a eliminação/redução da dedução específica deixa de se ter em conta o mínimo de encargos necessários à obtenção dos rendimentos do sujeito passivo. Por que é que não se passa o mesmo na categoria A?

E, ainda, violado o princípio da igualdade, uma vez que um sujeito passivo com igual capacidade contributiva no activo e na reforma tem uma tributação completamente diferente, sendo tributado mais gravosamente na reforma que no activo, quando era precisamente o contrário que o legislador pretendia;

Mais, viola-se o princípio da tributação pelo rendimento líquido, uma vez que, nos casos em que existe uma eliminação da dedução específica, a taxa incide directamente sobre o rendimento bruto, e tal não foi a intenção do legislador;

O único caso em que essa foi a intenção do legislador foi [o d]os rendimentos de capitais, o que se compreende dada a natureza dos mesmos, mas, por esse facto, para a maioria desses rendimentos o legislador criou taxas de tributação liberatórias, que nunca, por nunca ser, atingem 40 %;

Contudo, um pensionista que pare de ter direito à dedução específica, por aplicação do n.º 5 do artigo 53.º do Código do IRS, vê os seus rendimentos serem sujeitos a uma taxa de tributação de 40 %. Onde é que está a discriminação qualitativa que o legislador quis criar para esta categoria de rendimentos?

Mas, mais, esta norma cria uma incoerência no sistema fiscal português, uma vez que o artigo 1.º do Código do IRS dispõe que os rendimentos sejam sujeitos à taxa depois de se proceder à dedução específica, e o n.º 5 do artigo 53.º do Código do IRS dispõe que se aplique a taxa sem que primeiro se proceda à realização da dedução específica, sem que qualquer razão objectiva esteja subjacente a este normativo;

Para finalizar, o n.º 5 do artigo 53.º do Código do IRS viola o princípio da segurança jurídica na modalidade do princípio da confiança;

Ora, foi criada a convicção no recorrente, e aos pensionistas em geral, de que aquando da reforma ficariam sujeitos a um regime de tributação mais favorável do que aquele a que se encontravam sujeitos, enquanto sujeitos passivos enquadrados na categoria A;

Diga-se, expectativa essa criada pelo próprio legislador, pelo que consubstancia um direito adquirido ou a aquisição de um verdadeiro direito subjectivo público, oponível ao próprio legislador, que se encontra assim assente no Estado de direito democrático;

Face ao exposto, conclui-se que a norma em apreço viola os mais elementares princípios de direito fiscal constitucional, sendo por isso materialmente inconstitucional.»

Por parte da Fazenda Pública, não foram apresentadas contra-alegações. O procurador-geral-adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo concluiu no seu parecer pela confirmação do julgado, «negando-se, conseqüentemente, provimento ao recurso», dizendo:

«O recorrente auferir rendimentos da categoria H (pensões) de valor anual superior ao vencimento de base anualizado do Primeiro-Ministro.

Entende o recorrente ter direito, no que toca às deduções específicas, ao tratamento previsto no n.º 2 do artigo 53.º do CIRS: que ao seu rendimento seja deduzido o valor de € 7596,69. Ora, como a regra do n.º 5 daquele artigo 53.º lhe reduz o valor da dedução a € 249,41, imputa (como se pode ver no resumo final que faz das conclusões das suas alegações) a esta norma a violação dos princípios constitucionais da igualdade, da generalidade, da capacidade contributiva, da progressividade do imposto, da justiça, da tributação pelo rendimento líquido e da confiança.

Importa dizer desde já que o julgado é de confirmar, porque o M.^{mo} Juiz *a quo* fez uma boa interpretação e aplicação da lei, perspectivando bem a função das deduções específicas. Vejamos.

Dar tratamento fiscal desigual a rendimentos de montantes tão desiguais (€ 7596,69/€ 91 213,66) não viola o princípio da igualdade; antes pelo contrário, sabido que tal princípio só se realiza quando se trata de forma igual o que é igual e de forma desigual o que é desigual (igualdade horizontal/igualdade vertical).

O princípio da generalidade da tributação significa, a traços largos, que quem tem capacidade contributiva deve pagar impostos; ora, não se alcança, no caso do recorrente, a violação daquele princípio, uma vez que revela capacidade contributiva acima da média das pessoas singulares.

O princípio da capacidade contributiva, por sua vez, significa que só deve ser sujeito à tributação quem pode pagar e na medida da sua capacidade; ora, no caso do recorrente, não se alcança a medida da violação deste princípio: revela capacidade contributiva e o tributo liquidado cai dentro da medida da sua capacidade.

O princípio da progressividade significa que o sistema fiscal deve realizar uma repartição justa dos rendimentos; ora, no caso do recorrente também não se alcança a violação daquele princípio; pelo contrário, na medida em que a dedução é baixa para rendimento alto, o que permite que, para rendimentos mais baixos, a dedução seja mais alta.

O princípio da tributação pelo rendimento líquido significa que a tributação deve incidir sobre o rendimento subtraído da despesa necessária à sua formação; ora, no caso do recorrente, esse princípio não se mostra, igualmente, violado: é sabido que nos rendimentos de pensões não há, em regra, como há nos rendimentos do trabalho, despesa necessária à formação do rendimento.

E o princípio da justiça (invocado a propósito da diferença de tratamento entre rendimentos da categoria A e da categoria H) também não resulta violado, pelas razões acabadas de invocar; os contribuintes de rendimentos do trabalho têm custos que não têm os contribuintes de rendimentos de pensões.

Finalmente, quanto ao invocado princípio da confiança importa dizer que, ao editar o n.º 5 do artigo 53.º do CIRS, o legislador ordinário usou, de forma que não se pode considerar intolerável, a sua liberdade de conformação.»

O Supremo Tribunal Administrativo decidiu confirmar a sentença impugnada, negando provimento ao recurso, pelos seguintes fundamentos:

«Nestes autos de recurso jurisdicional, interposto da sentença, a fls. 45 e segs., do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, em que é recorrente Rui Feio Vasques de Carvalho e recorrida a Fazenda Pública, fazendo apelo ao disposto nos artigos 713.º, n.º 5, e 726.º do Código de Processo Civil e tendo presente o texto do artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, pelos fundamentos da decisão recorrida que, do mais, se encontram em sintonia com o decidido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Março de 2004, recurso n.º 2059/2003, tirado a propósito de um quadro conclusivo que é, *ipsis verbis*, exactamente igual ao ora traçado, acorda-se em negar provimento ao recurso.»

Pode ler-se no referido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Março 2004 (de que se juntou cópia nos autos):

«3.2 — Sabe-se que os rendimentos auferidos a título de pensões não eram, antes do CIRS, tributados em qualquer cédula parcelar, relevando, só, em sede de imposto complementar.

Essa, reconhecidamente, a razão por que o legislador do CIRS se preocupou com aligeirar o impacte da tributação que pela primeira vez introduzia, estabelecendo um regime próprio, favorável, de dedução específica para os rendimentos oriundos de pensões.

Assim, na versão original do CIRS, os rendimentos do trabalho dependente, por exemplo, gozavam de uma dedução específica de 65% do seu valor, com o limite de 250 000\$, ou com o limite das contribuições obrigatórias para a protecção social, se superior. Enquanto aos rendimentos oriundos de pensões, se não superiores a 400 000\$, se deduzia a totalidade, e aos superiores a esse montante eram deduzidos os mesmos 400 000\$, mas acrescidos de metade do excedente, com o limite de 1 000 000\$.

Porém, este tratamento benevolente dado aos rendimentos provenientes de pensões não correspondia a qualquer imperativo constitucional que exigisse ao legislador ordinário o emprego de mais suaves maneiras face a rendimentos com aquela origem do que as usadas perante rendimentos de outra qualquer fonte.

Tratou-se, apenas, de uma opção do legislador ordinário, visando, como se disse já, reduzir o sobressalto resultante da introdução da tributação sobre rendimentos com esta origem.

Ora, se a especial atenção que ao legislador de 1988 mereceram os rendimentos provenientes de pensões, no tocante à dedução específica, não é o resultado de algum ditame constitucional, também não é a Constituição que obsta a que o legislador ordinário adopte, adiante, opções diferentes, designadamente deixando de dar àqueles rendimentos tratamento preferencial, designadamente no que concerne à dedução específica a atender.

3.3 — As deduções específicas, como a própria designação aponta, são consagradas pelo legislador tendo em atenção a sua afinidade com o rendimento a que correspondem.

Dito de outro modo, através da dedução específica visa-se considerar, excluindo-as da tributação, as despesas que, ao menos presumivelmente, o titular do rendimento se viu obrigado a fazer para o obter.

Assim se concretiza o princípio do rendimento líquido, que manda tributar não todo o rendimento mas só aquele que resta depois de satisfeitos os encargos indispensáveis para o conseguir.

Mas, precisamente para que se respeite o princípio do rendimento líquido, não há que estabelecer deduções específicas iguais para todos os rendimentos, independentemente da sua origem, pois não são necessariamente equivalentes as despesas a fazer para os angariar. [Idealmente, a dedução específica deve coincidir com as despesas que o sujeito passivo comprove, e só assim não será pela difícil praticabilidade de uma tal solução]. Por exemplo, a regra é que os trabalhadores por conta de outrem suportem menos encargos para obter o rendimento do seu trabalho do que os trabalhadores por conta própria, pois, no caso daqueles, grande parte dos gastos será feita pela entidade empregadora, enquanto os trabalhadores independentes os suportarão sozinhos. Por isso, tem-se entendido que a dedução específica, no caso dos rendimentos do trabalho por conta própria, merece ser superior à que está fixada para os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, o que não ofende nenhum princípio constitucional.

Ora, no caso dos rendimentos provenientes de pensões, não se vislumbra a que despesas dê necessariamente lugar a sua obtenção. Ao menos essas despesas, a existirem, sempre serão diminutas face àquelas que há que fazer para granjear rendimentos da maioria das categorias sobre que incide o IRS.

Nesta perspectiva, bem pode dizer-se que a consagração de uma dedução específica atinente aos rendimentos com origem em pensões é, antes, um tratamento favorável relativamente aos rendimentos de categorias que importem custos. Por exemplo, relativamente à dedução admitida aos rendimentos do trabalho por conta de outrem, a qual, sendo fixa, é, essa sim, susceptível de 'gerar situações de desigualdade fiscal horizontal', como nota André Salgado de Matos, a p. 254 do 'Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) anotado', citando Saldanha Sanches, in *Manual de Direito Fiscal*, pp. 207 e 208.

Nem haverá impedimento constitucional a que se tribute o rendimento bruto, quando este coincide com o líquido, isto é, nos casos em que a sua obtenção não implicou a realização de qualquer despesa.

Razão por que não é o princípio do rendimento líquido a impedir que o legislador ordinário estabeleça, relativamente aos rendimentos com esta origem, um regime de dedução específica diferente, porventura quantitativamente menos favorável do que o adoptado para rendimentos de outras fontes.

3.4 — Também o princípio da igualdade não é beliscado por uma opção legislativa que atenda a deduções específicas diferentes, consoante a origem dos rendimentos.

Numa formulação sintética, pode dizer-se que este princípio impõe que se sujeitem a igual imposto todos aqueles que tenham igual capacidade contributiva.

É intuitivo, e vem sendo repetido até à exaustão pela doutrina e pela jurisprudência, que o princípio da igualdade implica que se dê tratamento desigual àquilo que não é igual. A desigualdade de tratamento deve, porém, ter um fundamento material, não podendo surgir sem razão, ou arbitrariamente; e devem ser tratados de igual modo todos aqueles relativamente a quem valha esse fundamento.

O princípio da igualdade concretiza-se na generalidade do imposto, ou seja, no seu carácter universal, e na uniformidade do critério legal.

O critério para aferir da igualdade é, naturalmente, o da capacidade contributiva, medida pelo rendimento auferido, depois de subtraída a despesa necessária para o conseguir, com o que se chega ao rendimento líquido. Em sentido estrito, nisto se esgota o princípio do rendimento líquido. Mas o mesmo princípio, em sentido alargado, impõe, ainda, que se tribute só o rendimento disponível, isto é, que ao rendimento líquido, apurado do modo que se disse, se retirem os encargos de subsistência do agregado familiar, ou seja, as despesas indispensáveis para proporcionar um nível de vida compatível com a dignidade da pessoa humana.

Na verdade, a capacidade para contribuir para as necessidades financeiras colectivas só começa a partir do mínimo de subsistência, que deve ser excluído de toda a tributação.

Mas, para alcançar este resultado — a salvaguarda do mínimo de subsistência digna —, a dedução específica não é o único meio. Claramente, contribuem também para o atingir, além de outros, as demais deduções e abatimentos e as taxas do imposto.

Aliás, o princípio da capacidade contributiva, no sentido estrito que se apontou, isto é, encarado só como exigência de subtração à matéria colectável das despesas indispensáveis para o alcançar, é indiferente a esta questão, só o não sendo naquela concepção lata, que impõe a extracção do mínimo de subsistência.

Ora, a partir de um montante de rendimentos que, entre nós, no tempo e modo que vivemos, é, patentemente, muito superior à média do que auferem a maioria dos agregados familiares, aferindo-se, de resto, pelo vencimento anualizado atribuído a um dos cargos cimeiros do Estado, a consideração de uma dedução específica mais reduzida do que a atendida em outros casos não fere o princípio da capacidade contributiva, ou o do rendimento líquido, pois não é susceptível de deixar o sujeito passivo desprovido do necessário à sua subsistência e do seu agregado familiar. Face a rendimentos de montante relativamente elevado, não haverá, constitucionalmente, que acautelar o mínimo de subsistência, através da dedução específica, pois esse mínimo continua garantido pela abundância dos rendimentos sobejantes, mesmo depois de tributados pela sua totalidade.

Nem ofende o princípio da igualdade, ou o da justiça, a circunstância de rendimentos de igual montante, se resultantes do trabalho, beneficiarem de dedução específica superior: como se viu, não há igualdade entre os gastos suportados por um trabalhador no activo para obter os seus ganhos e os que se impõem a um pensionista para auferir a sua pensão.

Quanto ao princípio da generalidade, é de observar, como se faz na sentença recorrida, que a norma em apreço se aplica a 'todos aqueles que se integram no *Tatbestand* da norma', e que 'não é por se aplicar apenas a uma determinada universalidade, cuidando de regular juridicamente um subconjunto de sujeitos, que a norma perde os requisitos da generalidade e da abstracção'.

Nem ele seria ofendido só porque, como afirma o recorrente, será fiscalmente 'mais gravoso ser reformado do que estar no activo', uma vez que a todos os que auferem rendimentos de pensões a norma se aplica. Para além do que o gravame a que se refere o recorrente fica por demonstrar.

3.5 — O princípio da progressividade é, como se disse, uma concretização do princípio da igualdade, que se extrai, desde logo, do artigo 106.º, n.º 1, da Constituição. Visando uma repartição justa do rendimento, não é, também, afectado pela magnitude da dimensão específica atendida quanto a um rendimento parcelar ou, no limite, pela sua eliminação.

Em sede de rendimentos pessoais, como é o caso daqueles que alveja o IRS, a progressividade só pode aferir-se em vista da carga fiscal que, no conjunto, incide sobre todo o rendimento do agregado familiar.

No nosso caso, o que está em jogo é, apenas, o rendimento proveniente de pensões. Não é o modo como o rendimento desta origem é isoladamente tratado que pode, só por si, afectar o princípio da proporcionalidade.

Acresce que este princípio se realiza tributando mais pesadamente os rendimentos relativamente elevados, e mais levemente os relativamente baixos. Nesta medida, é de reconhecer que o n.º 5 do artigo 53.º do CIRS, isoladamente considerado, em lugar de contrariar a progressividade, a persegue.

3.6 — De entre as disposições dos artigos 1.º e 53.º, n.º 5, do CIRS, aponta o recorrente uma contradição: enquanto o artigo 1.º estabelece

que a tributação incide sobre o rendimento líquido, e não sobre o bruto, o n.º 5 do artigo 53.º reduz progressivamente a dedução específica, podendo, mesmo, bani-la de todo.

Aqui vislumbra o recorrente uma violação do princípio da coerência do sistema fiscal.

Mais do que um princípio autónomo, aquilo que a doutrina designa por 'princípio da coerência do sistema' constitui um mero índice de violação de outro princípio.

De todo o modo, o princípio da coerência refere-se a um universo normativo mais alargado, dificilmente se podendo dizer que é ofendido de toda a vez que duas normas inseridas no mesmo diploma legal aparentam dirigir-se, cada uma, em sentido diverso do da outra.

Os objectivos do legislador atingem-se, algumas vezes, através da consagração de dispositivos de sinal aparentemente contrário, ou porque um deles limita o outro, ou porque cada um visa situações e resultados diferentes, ou porque um excepçiona o outro. A coerência que importa preservar é a do conjunto, de pouco servindo o cotejo norma a norma com cada uma das suas conviventes.

Ora, o que o recorrente faz não é imputar uma incoerência ao sistema, mas, apenas, afirmar que o conteúdo de uma norma não parece percorrer o mesmo caminho que o teor de outra aponta.

Mas não existe, entre aqueles artigos 1.º e 53.º, n.º 5, qualquer contradição: o artigo 1.º limita-se a estabelecer que o IRS incide sobre o valor dos rendimentos das várias categorias que indica, 'depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos'.

Deste modo, quando, nos artigos seguintes, o mesmo legislador fixa as deduções e abatimentos para cada uma daquelas categorias, não está a contradizer o que dispôs no artigo 1.º, mas a concretizá-lo.

3.7 — No expressivo dizer de Casalta Nabais, a p. 145 da 2.ª edição do seu *Direito Fiscal*, só merece tutela a confiança 'legítima, fundada e solidificada' dos contribuintes. Vem isto a propósito da pretensa violação do princípio da segurança jurídica, na vertente do princípio da confiança, que o recorrente afirma resultar da introdução no texto da lei do n.º 5 do artigo 53.º do CIRS.

Face às intenções manifestadas pelo legislador do CIRS, apreogadas no preâmbulo do diploma, diz o recorrente, não podia contar senão com um tratamento mais favorável para as pensões. A introdução daquele n.º 5, aliás sem qualquer justificação material, afectou em acentuada medida a confiança por si depositada 'na continuidade de uma relação jurídica constituída'.

Ora, por um lado, as intenções do legislador, manifestadas na parte preambular de um diploma, não assumem força igual à da normatividade nele contida. O que significa que não é o preâmbulo do CIRS terreno firme o bastante para que nele possa ancorar-se uma confiança 'legítima, fundada e solidificada' em que, no futuro, não haverá alteração do normativo que regula uma dada situação.

Para que exista violação do princípio da confiança é preciso que o legislador tenha regulado as coisas de tal modo que levou os particulares a dispor de certo modo as suas vidas, alterando depois, sem razão estréna, a disciplina que primeiro consagrara, traindo a confiança dos cidadãos (por si criada), que razoavelmente contavam com uma certa longevidade do regime consagrado, e assim viram destruídas as suas expectativas. Não há, nas normas que inicialmente integravam o CIRS, nada que faça seriamente crer que o regime da dedução específica em causa iria manter-se ao longo de todo o tempo. A própria novidade do CIRS valeria, para um contribuinte avisado, como índice do contrário, sabido como é que as leis novas são sujeitas a testes, acontecendo, com frequência, que, ou porque se revelam ineficazes, ou inconvenientes, ou, até, por produzirem efeitos perversos, são alteradas — sem falar nas mudanças que o decurso do tempo, a alteração das circunstâncias, a melhor ponderação das coisas, ou as diferentes opções do legislador vêm a provocar.

Tudo para dizer que se não vê que o legislador de 1988 haja criado alguma expectativa que tenha traído com a introdução do n.º 5 do artigo 53.º do CIRS, sendo certo que não basta, para que haja violação do princípio da confiança, a mera crença, desenraizada, na imutabilidade das leis que vigoram num dado momento histórico.

O que aconteceu foi, apenas, que 'o legislador ordinário usou, de forma que não pode considerar-se intolerável, a sua liberdade de conformação', conforme observa o Ex.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, no douto parecer que emitiu.

Improcedem, pelo exposto, todas as conclusões das alegações de recurso, não se tendo por verificada a inconstitucionalidade material imputada pelo recorrente à norma aplicada pelo acto tributário de liquidação cuja impugnação judicial a sentença recorrida julgou improcedente.»

2 — O recorrente interpôs recurso para o Tribunal Constitucional, ao abrigo do artigo 70.º, n.º 1, alínea b), da Lei de Organização, Funcionamento e Processo no Tribunal Constitucional, por entender que a norma do n.º 5 do artigo 53.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, «tal qual está redigida, viola os artigos 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa», e «põe ainda em causa os seguintes princípios da Constituição da

República Portuguesa: da igualdade, da progressividade, da justiça, da generalidade, da capacidade contributiva, da tributação pelo rendimento líquido e ainda o princípio da segurança jurídica na modalidade da tutela da confiança. Notificado para produzir alegações, o recorrente concluiu reproduzindo, no essencial, as conclusões por si formuladas aquando da apresentação das alegações de recurso junto do Supremo Tribunal Administrativo (já transcritas *supra*, no n.º 1).

Nas suas contra-alegações, disse a Fazenda Pública:

«Carece de razão o recorrente.

Desde logo, não contém o decreto-lei que aprovou o CIRS — Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro — qualquer referência ao regime de tributação das pensões.

Por sua vez, o preâmbulo do CIRS, no seu n.º 8, refere, quanto aos rendimentos do trabalho, a opção por uma discriminação qualitativa, por via da outorga de uma dedução especial, constituindo uma forma sucedânea de um imposto sobre a riqueza (o qual visaria directamente a capacidade contributiva incorporada na riqueza).

E refere também que a criação de uma dedução específica no plano dos da categoria de rendimentos do trabalho se situa na esteira da solução consagrada para o imposto complementar, fixada em termos percentuais; havendo uma limitação para o seu montante máximo — limitação que não atinge, porém, as contribuições para a segurança social, cuja dedução integral é permitida.

Relativamente às pensões, explicita o mesmo n.º 8 que a consagração de um tratamento mais favorável reside também na linha do tratamento mais favorável consagrada no sistema fiscal anterior em que as pensões se encontravam isentas de impostos parcelares, sofrendo unicamente a tributação global por via do imposto complementar.

Tal tratamento, como bem sublinha o douto acórdão recorrido, consubstancia apenas uma opção do legislador ordinário visando 'reduzir o sobressalto da introdução sobre rendimentos com essa origem', não correspondendo a qualquer imperativo constitucional. E, inexistindo qualquer obstáculo constitucional à opção de deixar de dar a tais rendimentos qualquer tratamento fiscal preferencial, não pode ocorrer a alegada violação do princípio da segurança jurídica na modalidade do princípio da confiança.

Não ocorre também violação do princípio da capacidade contributiva, pois, como considera o douto acórdão recorrido, 'face a rendimentos de montante relativamente elevado, não haverá, constitucionalmente, que acautelar o mínimo da subsistência, através da dedução específica, pois esse mínimo continua garantido pela abundância dos rendimentos sobejantes, mesmo depois de tributados pela sua totalidade'.

Não ocorre violação do princípio da igualdade, pois a dedução específica consagrada para os rendimentos do trabalho contempla as contribuições para a segurança social a que esses rendimentos estão sujeitos, contribuições que não recaem sobre as pensões. É, assim, manifesto que não ocorre identidade de situações entre os rendimentos do trabalho e as pensões quanto aos gastos para obtenção de rendimentos de cada uma dessas categorias.

Também não é desrespeitado o princípio da progressividade, pois, como doutamente referê o acórdão recorrido, a progressividade só pode aferir-se em vista da carga fiscal que, no conjunto, incide sobre todo o rendimento do agregado familiar.

O n.º 5 do artigo 53.º do CIRS não ofende, assim, os princípios constitucionais da igualdade, progressividade, justiça, generalidade, capacidade contributiva, da tributação pelo rendimento líquido e da confiança.»

Cumprir apreciar e decidir.

II — **Fundamentos.** — 3 — O presente recurso foi interposto ao abrigo do artigo 70.º, n.º 1, alínea b), da Lei de Organização, Funcionamento e Processo no Tribunal Constitucional, e com ele o recorrente pretende ver apreciada a constitucionalidade da norma do artigo 53.º, n.º 5, do Código do IRS. Era, com efeito, a seguinte a redacção desse artigo 53.º, na versão em causa (resultante do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho):

«Artigo 53.º

Pensões

1 — Os rendimentos da categoria H de valor anual igual ou inferior a 1 523 000\$ (€ 7596,69), por cada titular que os tenha auferido, são deduzidos pela totalidade do seu quantitativo.

2 — Se o rendimento anual, por titular, for superior ao valor referido no número anterior, a dedução é igual ao montante nele fixado.

3 — O limite previsto no n.º 1 é elevado em 30% quando se trate de titular cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%.

4 — Aos rendimentos brutos da categoria H são deduzidas as quotas sindicais, na parte em que não constituam contrapartida de benefícios relativos a saúde, educação, apoio à terceira idade, habi-

tação, seguros ou segurança social e desde que não excedam, em relação a cada sujeito passivo, 1% do rendimento bruto desta categoria, sendo acrescidas de 50%.

5 — Para rendimentos anuais, por titular, de valor anual superior ao vencimento base anualizado do cargo de primeiro-ministro, a dedução é igual ao valor referido nos n.ºs 1 ou 3, consoante os casos, abatido, até à sua concorrência, da parte que excede aquele vencimento.

6 — Para efeitos do disposto no número anterior, o vencimento base anualizado integra os subsídios de férias e de Natal.

7 — Excluem-se do disposto no n.º 1 as rendas temporárias e vitálicas que não se destinem ao pagamento de pensões enquadráveis nas alíneas a), b) ou c) do n.º 1 do artigo 11.º»

O recorrente reputa inconstitucional o n.º 5 deste artigo 53.º ao fixar, para efeitos de determinação da matéria colectável, um *limite para a dedução específica* aos rendimentos da categoria H (pensões) «anuais, por titular, de valor anual superior ao vencimento base anualizado do cargo de primeiro-ministro»: para estes, a dedução não é, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo 53.º, igual ao montante fixado no n.º 1 (que, por força da redacção dada a esta disposição pelo citado Decreto-Lei n.º 198/2001, era em 2001, ano a que se reportam os rendimentos em causa, de € 7596,69), e antes esse valor referido é abatido, até à sua concorrência, da parte que excede aquele vencimento base anualizado do cargo de primeiro-ministro. Segundo o recorrente, essa norma violaria os artigos 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa, e ainda «os seguintes princípios da Constituição da República Portuguesa: da igualdade, da progressividade, da justiça, da generalidade, da capacidade contributiva, da tributação pelo rendimento líquido e ainda o princípio da segurança jurídica na modalidade da tutela da confiança».

4 — Entende-se que todas as questões de constitucionalidade trazidas pelo recorrente a este Tribunal são improcedentes, devendo, em consequência, negar-se provimento ao recurso.

Começando pelos princípios invocados pelo recorrente, é seguro que não existe, na norma em questão, qualquer violação dos princípios da *igualdade, da capacidade contributiva e da justiça* na fixação de um limite para dedução a partir de um certo montante de rendimentos de pensões: são evidentemente situações diversas as de quem auferia simplesmente rendimentos superiores aos previstos no n.º 1 (isto é, rendimentos de valor anual superior a € 7596,69) — a quem era aplicável o n.º 2 do artigo 53.º do Código do IRS — e as de quem auferia rendimentos de valor anual superior ao vencimento base anualizado do cargo de primeiro-ministro (hipótese do n.º 5 do artigo 53.º). Aliás, as situações referidas são diferentes também, designadamente pelo diverso montante dos rendimentos auferidos, do ponto de vista da capacidade contributiva revelada pelos contribuintes respectivos, o que basta, só por si, para se excluir a existência de qualquer violação dos princípios da capacidade contributiva e da justiça.

Não existe, por outro lado, identidade de situações entre os rendimentos do trabalho e os rendimentos de pensões, quanto aos custos necessários para obtenção de rendimentos de cada uma dessas categorias, pelo que a previsão da dedução, também sob este aspecto, não viola o princípio da igualdade. É que — independentemente de outras considerações — não pode comparar-se a dedução específica prevista no artigo 53.º do Código do IRS com a dedução dos custos em que o contribuinte incorreu para a obtenção de rendimentos de outras categorias, pois a primeira não tem o seu fundamento nessa necessidade de incorrer em custos para obtenção do rendimento. Improcede, pois, a acusação de «discriminação qualitativa» deduzida pelo recorrente (e isto, independentemente de quaisquer considerações sobre qual seria a melhor solução, do ponto de vista da justiça social, sobre as quais não tem este Tribunal de se pronunciar, apesar de não poder deixar de notar-se que a invocação deste objectivo vê a sua força sem dúvida diminuída acima de certos limiares de rendimento, como aqueles que auferiu o recorrente).

Como se salientou no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Março de 2004, para que remetesse o acórdão recorrido:

«[...] a partir de um montante de rendimentos que, entre nós, no tempo e modo que vivemos, é, patentemente, muito superior à média do que auferem a maioria dos agregados familiares, aferindo-se, de resto, pelo vencimento anualizado atribuído a um dos cargos cimeiros do Estado, a consideração de uma dedução específica mais reduzida do que a atendida em outros casos não fere o princípio da capacidade contributiva, ou o do rendimento líquido, pois não é susceptível de deixar o sujeito passivo desprovido do necessário à sua subsistência e do seu agregado familiar. Face a rendimentos de montante relativamente elevado, não haverá, constitucionalmente, que acautelar o mínimo de subsistência, através da dedução específica, pois esse mínimo continua garantido pela abundância dos rendimentos sobejantes, mesmo depois de tributados pela sua totalidade.

Nem ofende o princípio da igualdade, ou o da justiça, a circunstância de rendimentos de igual montante, se resultantes do trabalho, bene-

ficiarem de dedução específica superior: como se viu, não há igualdade entre os gastos suportados por um trabalhador no activo para obter os seus ganhos e os que se impõem a um pensionista para auferir a sua pensão.

Quanto ao princípio da generalidade, é de observar, como se faz na sentença recorrida, que a norma em apreço se aplica a ‘todos aqueles que se integram no *Tatbestand* da norma’, e que ‘não é por se aplicar apenas a uma determinada universalidade, cuidando de regular juridicamente um subconjunto de sujeitos, que a norma perde os requisitos da generalidade e da abstracção’.

Nem ele seria ofendido só porque, como afirma o recorrente, será fiscalmente ‘mais gravoso ser reformado do que estar no activo’, uma vez que a todos os que auferem rendimentos de pensões a norma se aplica. Para além do que o gravame a que se refere o recorrente fica por demonstrar.»

O limite à dedução específica previsto no artigo 53.º, n.º 5, é, aliás, de aplicação geral, dentro do âmbito da respectiva hipótese, pelo que, também sob este prisma, não se vislumbra onde poderia residir a violação do princípio da «generalidade», igualmente invocado pelo recorrente.

5 — Quanto ao princípio da *progressividade* do imposto, e do objectivo de uma repartição justa do rendimento, também não é violado pela norma em apreço, que se limita a prever um limite para a dedução específica para rendimentos anuais já bastante elevados.

Como se disse também no citado Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Março de 2004, na norma em apreço apenas está em jogo o rendimento proveniente de pensões, e não é o modo como o rendimento desta origem é isoladamente tratado que pode, só por si, afectar o princípio da proporcionalidade, pois que não se considera o rendimento do agregado familiar.

Acresce, decisivamente, que o princípio da tributação progressiva do rendimento se efectiva com uma tributação mais pesada dos rendimentos relativamente elevados e com uma tributação mais leve dos relativamente mais baixos, sendo justamente a este resultado que conduz o n.º 5 do artigo 53.º do Código do IRS, o qual, assim, em lugar de contrariar a progressividade, *contribui para a sua prossecução*.

6 — No que toca à invocada violação da *tributação pelo rendimento líquido* — e deixando de lado a determinação do exacto alcance desta exigência —, a verdade é que, como também se salientou no citado aresto do Supremo Tribunal Administrativo, no caso dos rendimentos provenientes de pensões, não se vislumbra a que despesas dê, necessariamente, lugar a sua obtenção. Tais despesas, a existirem, sempre serão diminutas face aos custos em que há normalmente que incorrer para obter rendimentos da maioria das restantes categorias sobre que incide o IRS. A consagração de uma dedução específica como a prevista no artigo 53.º do Código do IRS não pode, pois, ser vista como uma exigência dessa tributação segundo o rendimento real. E, seja como for, muito menos o poderá ser o *carácter ilimitado* de uma tal dedução, sobretudo a partir de montantes de rendimento relativamente elevados. Tal dedução específica para rendimentos da categoria H é, antes, um tratamento favorável, relativamente aos rendimentos de categorias que importem custos.

Nos casos em que a obtenção do rendimento não implicou directamente qualquer custo, como é o caso dos rendimentos em questão, não há, aliás, qualquer obstáculo constitucional a que se tribute simplesmente o rendimento auferido, sem qualquer dedução.

Nem sequer resulta, pois, de um «princípio do rendimento líquido» — independentemente do exacto alcance da sua consagração constitucional, que, repete-se, se deixa em aberto — que o legislador ordinário não possa, relativamente aos rendimentos com origem em pensões, prever um regime de dedução diferente do adoptado para rendimentos de outras fontes, e, designadamente, um limite para rendimentos dessa fonte a partir de montantes elevados.

7 — Também o confronto com o «princípio da segurança jurídica na modalidade da tutela da confiança» não conduz a que se vislumbre qualquer inconstitucionalidade na norma em análise.

Na verdade, não se detecta base suficiente para uma «confiança legítima», digna de protecção, que o legislador não pudesse afectar com a introdução de um limite à dedução prevista para rendimentos da categoria H.

Designadamente, não se detecta base jurídica para a alegada convicção do recorrente, e dos «pensionistas em geral, que aquando da reforma ficariam sujeitos a um regime de tributação mais favorável do que aquele a que se encontravam sujeitos enquanto sujeitos passivos enquadrados na categoria A». Tal convicção seria, quando muito, relevante no plano político, mas não se concretizava em qualquer «direito adquirido» (ou na «aquisição de um verdadeiro direito subjectivo público, oponível ao próprio legislador, que se encontra assim assente no Estado de direito democrático»), cujo concreto fundamento jurídico não é, aliás, invocado pelo recorrente. Como se afirmou também no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Março de 2004, para o que o acórdão recorrido remeteu na sua fundamentação nada há nas normas que inicialmente integravam o Código do

IRS «que faça seriamente crer que o regime da dedução específica em causa iria manter-se ao longo de todo o tempo. A própria novidade do CIRS valeria, para um contribuinte avisado, como índice do contrário, sabido como é que as leis novas são sujeitas a testes, acontecendo, com frequência, que, ou porque se revelem ineficazes, ou inconvenientes, ou, até, por produzirem efeitos perversos, são alteradas — sem falar nas mudanças que o decurso do tempo, a alteração das circunstâncias, a melhor ponderação das coisas, ou as diferentes opções do legislador vêm a provocar.

Tudo para dizer que se não vê que o legislador de 1988 haja criado alguma expectativa que tenha traído com a introdução do n.º 5 do artigo 53.º do CIRS, sendo certo que não basta, para que haja violação do princípio da confiança, a mera crença, desenraizada, na imutabilidade das leis que vigoram num dado momento histórico.»

O que se verificou com a introdução do n.º 5 do artigo 53.º (então n.º 4 do artigo 51.º) do Código do IRS, já em 1993 (pela Lei n.º 75/93, de 20 de Dezembro), foi, simplesmente, o uso, pelo legislador ordinário, de forma que não pode considerar-se intolerável, da sua *liberdade de conformação*. E sem que tenha, com a sua actuação — a introdução de um limite à dedução prevista para rendimentos da categoria H, para rendimentos anuais superiores ao vencimento anualizado do Primeiro-Ministro —, frustrado qualquer confiança legitimamente formada sobre a manutenção do direito anterior. Dir-se-á, até, que o natural é, antes, que o quadro legislativo dos impostos evolua, e que matérias como a dos *limites a deduções*, sobretudo para rendimentos *relativamente elevados*, não podem considerar-se, à partida, como tipicamente mercedoras de uma estabilidade tal que as torne imunes a alterações, ou, mesmo, que possam fundar uma confiança digna de protecção na manutenção do respectivo regime.

Há, pois, que confirmar o juízo de não inconstitucionalidade a que chegou o acórdão recorrido, negando provimento ao presente recurso.

III — **Decisão.** — Pelos fundamentos expostos, decide-se:

- Não julgar inconstitucional o artigo 53.º, n.º 5, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho;
- Consequentemente, negar provimento ao recurso e confirmar a decisão recorrida no que à questão de constitucionalidade respeita;
- Condenar o recorrente em custas, fixando em 20 unidades de conta a taxa de justiça.

Lisboa, 31 de Março de 2005. — *Paulo Mota Pinto* (relator) — *Maria Fernanda Palma* — *Mário José de Araújo Torres* — *Benjamim Rodrigues* — *Rui Manuel Moura Ramos*.

Acórdão n.º 174/2005/T. Const. — Processo n.º 229/2002. — Acordam na 2.ª Secção do Tribunal Constitucional:

I — **Relatório.** — 1 — Em 27 de Outubro de 1998, António Simplicio Zorro Capoulas, melhor identificado nos autos, interpôs, no Supremo Tribunal Administrativo, recurso contencioso de anulação e declaração de nulidade do acto administrativo do Secretário de Estado da Agricultura e do Desenvolvimento Regional de 20 de Agosto de 1998 que indeferiu o requerimento do autor ao Ministro da Agricultura e do Desenvolvimento Rural em que pedia a revisão da indemnização a pagar pelo abate de 428 cabeças de gado de que era proprietário, na sequência do diagnóstico de BSE (encefalopatia espongiforme dos bovinos) num dos efectivos da sua exploração, ou a explicitação de que «pretende restringir a indemnização à aplicação das regras que decorrem do despacho conjunto n.º 344/98, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, de 14 de Maio de 2000».

Por Acórdão de 2 de Maio de 2000, a 2.ª Subsecção da 1.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo decidiu, em conferência, negar provimento ao recurso, considerando, para o que ora importa, o seguinte:

«2.9 — Em síntese conclusiva sobre a justa indemnização:

O abate dos animais suspeitos de contágio deve ser indemnizado nos termos do artigo 9.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 48 051, do § 1.º do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 39 209, do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 195/87, da Portaria n.º 114-A/96, de 6 de Maio, e do despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 111, de 14 de Maio de 1995; A indemnização a atribuir aos proprietários nos termos daquelas normas, cujo *quantum* resulta da aplicação da tabela de cálculo anexa ao citado despacho conjunto, tem de respeitar os critérios de justiça e proporcionalidade decorrentes do princípio do Estado de direito democrático do artigo 2.º da Constituição, tem de garantir igualdade na distribuição dos encargos públicos e no tratamento dos diversos proprietários atingidos, não pode ser meramente simbólica ou irrisória, e, tendencialmente, tem de ser contemporânea do sacrifício especialmente imposto;